



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **L. P.**, zast. Mgr. Nikolou Živcovou, advokátkou se sídlem Mezírka 775/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, č. j. 50015/17/5200-10422-711138, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 10. 2019, č. j. 29 Af 10/2018 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 11. 2017, č. j. 50015/17/5200-10422-711138 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 2. 11. 2016, č. j. 4366393/16/3002-50523-710135, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 10. 2016 doměřil žalobci za zdaňovací období 2012 daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti ve výši 140 160 Kč, daňovou ztrátu ve výši -1 387 765 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 41 909 Kč. Správce daně tak učinil na základě výsledků kontrolních zjištění daňové kontroly, dle které žalobce vykazoval příjmy od 1. 1. 2012 do 29. 3. 2012 jako člen sdružení PN-Recycling, ačkoliv ke

vzniku sdružení mělo dojít až ke dni 30. 3. 2012, a proto se v případě příjmů obdržených přede dnem 30. 3. 2012 muselo jednat o příjmy ze samostatné činnosti.

[2] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 24. 10. 2019, č. j. 29 Af 10/2018 - 45 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl žalobu podanou žalobcem, neboť správce daně a žalovaný dostatečně věrohodným způsobem zpochybnili původní tvrzení žalobce, že příjmy a výdaje v období od 1. 1. 2012 do 30. 3. 2012 byly příjmy a výdaji sdružení PN-Recycling, vzniklého mezi žalobcem a F. N. Důkazní prostředky navržené žalobcem v rámci odvolání proti platebnímu výměru, který byl vůči žalobci vydán na základě zprávy o daňové kontrole žalobce, pak žalovaný neshledal dostatečnými k vyvrácení jeho pochybností o existenci sdružení mezi žalobcem a F. N. v období od 1. 1. 2012 do 30. 3. 2012, s čímž se krajský soud ztotožnil.

[3] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně nepřihlédl v průběhu daňové kontroly k listinám, které měly být ve prospěch žalobce. Podle žalobce F. N. v průběhu daňové kontroly jeho osoby uvedl, že již přede dnem 30. 3. 2012, který je ve smlouvě o sdružení mezi F. N. a žalobcem označen jako den vzniku tohoto sdružení, mezi nimi existovala ústní dohoda o sdružení, a to od 1. 1. 2012. Z žalobcem citované části odpovědi F.N. na výzvu k prokázání skutečností ze dne 25. 4. 2016, č. j. 2037575/16, vyplývá pouze to, že F. N. s žalobcem spolupracovali již na začátku roku 2012, ačkoliv smlouvu o sdružení uzavřeli až dne 30. 3. 2012. Z této odpovědi ovšem nijak nevyplývá, že by mezi F. N. a žalobcem vznikla od 1. 1. 2012 ústní dohoda o vzniku sdružení. Nadto je tvrzení žalobce o existenci ústní dohody o sdružení v rozporu s další skutečností vyplývající ze zprávy o daňové kontrole F. N., neboť ten předložil v průběhu daňové kontroly dodatečně další smlouvu o sdružení mezi ním a žalobcem, která měla být uzavřena dne 2. 1. 2012. Tato smlouva byla správcem daně s ohledem na její obsah shledána účelově sepsanou. Některá ustanovení této smlouvy totiž nekorespondují se skutečností, že dle této smlouvy mělo sdružení fungovat pouze do 30. 3. 2012, tedy tři měsíce. Dle krajského soudu tyto skutečnosti přinejmenším vyvolávají pochybnosti o tom, že byla skutečně uzavřena dne 2. 1. 2012 a nikoliv později a antedatována.

## II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti obecně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost. Krajský soud se nezabýval žalobním bodem ohledně subjektivního postoje F. N. a opomenul žalobní bod, že provedení listinných důkazů nebylo zdokumentováno v písemném protokolu – k tomuto odkazuje stěžovatel na Závěr č. 72 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 15. 12. 2008. Stěžovatel dále také uvádí, že v rozsudku není dostatečně odůvodněn závěr o „jakési blíže nespecifikované spolupráci“ mezi stěžovatelem a panem F. N. ještě přede dnem 30. 3. 2012 a rovněž závěr týkající se posouzení dostatečnosti právního zdůvodnění věci. Dle stěžovatele je rozsudek i vnitřně rozporný, neboť skutečnosti uváděné v jeho bodě 14 si navzájem odporují a rovněž také rozsudek vychází z předpokladu, že ústní dohoda mezi stěžovatelem a panem F.N. nemohla vzniknout z

důvodu předložení písemné Smlouvy o sdružení ze dne 2. 1. 2012, zároveň však krajský soud tuto písemnou podobu předmětné smlouvy považuje za reálně a platně uzavřenou.

[6] Stěžovatel také uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Stěžovatel je rovněž přesvědčen o tom, že z rozhodnutí o odvolání není zřejmé, jakým způsobem byla aplikována právní úprava na posouzení stěžejní otázky platného uzavření smlouvy o sdružení. Konečně stěžovatel má rovněž za to, že přístup krajského soudu byl v rozporu s principem právního státu a porušením práva na spravedlivý proces, jakož i porušením vázanosti zákonem dle čl. 95 odst. 1 Ústavy.

[7] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu a považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný. Povinnost posoudit veškeré žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí výtku a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace v žalobě. K tvrzení o zdokumentování provedených listinných důkazů odkázal na bod 18 napadeného rozsudku, v němž se soud k tomu implicitně vyjádřil a uvedl, že dle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise. Správce daně ani žalovaný tedy nebyli povinni o hodnocení důkazů vyhotovit úřední záznam, resp. „písemný protokol“, neboť správce daně provedené hodnocení důkazů zachytil v protokolu o ústním jednání č. j. 3740008/16/3002-60562-702067 kterým byl stěžovatel seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, a ve zprávě o daňové kontrole č. j. 4236579/16/3002-60562-702067 a následně pak také žalovaný v samotném rozhodnutí o odvolání, přičemž takovýto postup je v souladu s daňovým řádem. Odkazuje-li stěžovatel nyní na Závěr č. 72 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 15. 12. 2008, účastník řízení odkazuje na ustanovení § 262 daňového řádu, ve kterém je výslovně uvedeno, že při správě daní se správní řád nepoužije.

[8] K námitce unesení důkazního břemene žalovaný obecně uvedl, že ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení stěžovatele tíží správce daně důkazní břemeno. Dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví však dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznámá prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 8 Afs 14/2012 ze dne 26. 9. 2012). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že předmětné sdružení vzniklo již přede dnem 30. 3. 2012. Žalovaný tedy setrvává na svém stanovisku, aprobevaném krajským

soudem, že správce daně svoje důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když dostatečně věrohodným způsobem zpochybnil původní tvrzení stěžovatele, že příjmy a výdaje v období ode dne 1. 1. 2012 do dne 30. 3. 2012 byly příjmy a výdaje sdružení PN-Recycling, vzniklého mezi žalobcem a panem F. N., neboť správce daně dostatečným způsobem zpochybnil existenci předmětného sdružení ve stanoveném období.

[9] K námitce porušení čl. 95 odst. 1 Ústavy žalovaný uvedl, že stěžovatel vytrhl z kontextu odkaz krajského soudu na odbornou literaturu, a to bez jakékoli bližší souvislosti, navíc krajský soud v daném případě pouze podpůrně na podporu své argumentace citoval odbornou literaturu týkající se smlouvy o sdružení, aniž by však tomuto citátu dále v odůvodnění rozsudku přisuzoval jakoukoli váhu či relevanci – je to koneckonců sám stěžovatel, který ve své kasační stížnosti také podpůrně odkazuje na Závěr č. 72 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 15. 12. 2008.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Napadený rozsudek je srozumitelný. Jeho výroky korespondují s odůvodněním. Vyznění rozsudku je nepochybné a prosté nesourodostí či rozporů. Z další argumentace v kasační stížnosti je patrné, že stěžovatel spíše nesouhlasí s právním posouzením zaujatým krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný.

[13] Podstatou hned několika dalších kasačních námitek je stěžovatelova výtku vůči krajskému soudu ohledně „nekritického přejímání“ argumentace žalovaného. K těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho ustálené judikatury *„[n]ení v zásadě chybou, pokud krajský soud, ztotožní-li se s hodnocením správního orgánu, na jeho odůvodnění odkáže se souhlasným dovětkem. Účelem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb., nebo ze dne 30. 7. 2020, čj. 6 Azs 238/2019-29). Nic nesvědčí o nekritickém (tedy automatickém či bezduchem) převzetí argumentace žalovaného krajským soudem. Není ani zřejmé, z čeho stěžovatel toto své přesvědčení čerpá; kritické myšlení (a tedy ani kritický přezkum) nemusí nutně vést k nesouhlasu s přezkoumávaným zjištěním, názorem či závěrem. Z hlediska přezkoumatelnosti je podstatné toliko, zda stěžovateli bylo na žalobní námitku v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí odpovězeno a zda tak nebylo učiněno zcela neadresně či paušalizovaně. Správnost vypořádání námitek je nicméně již otázkou správnosti krajským soudem vysloveného právního názoru (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.); polemiky vedené v této rovině však kasační stížnost mnoho neobsahuje.

[14] Dále Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispozitivní. Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[15] Ohledně zbylých námitek Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel podal rozsáhlou kasační stížnost, v níž z mnoha různých hledisek zpochybnil správnost závěrů krajského soudu a žalovaného. Jednotlivá kasační tvrzení se vzájemně prolínají a překrývají, což činí mnohdy argumentaci stěžovatele poněkud nepřehlednou. Proto není účelné odpovídat na každou dílčí námitku. Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno dle Ústavního soudu pojmát tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (např. nálezy ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05). Optikou citované judikatury Nejvyšší správní soud přistoupí k vypořádání kasačních námitek stěžovatele, přičemž v případě názorové shody s krajským soudem na některých místech odkáže toliko na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozsudku.

[16] Jádrem sporu je otázka, zda existovalo mezi stěžovatelem a F. N. před 30. 3. 2012 sdružení PN-Recycling ve smyslu § 829 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, na něž měly i v tomto období správci daně užít § 12 zákona o daních z příjmů.

[17] Je to především krajský soud, který má být soudem „nalézacím“ a má hodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek (§ 73 a násl. s. ř. s.). Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod 21). Takových vad se krajský soud nedopustil. Srozumitelně vysvětlil, proč stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně sporných plnění a proč považuje hodnocení důkazů ze strany žalovaného za správné. Ostatně v tomto závěru krajského soudu se také promítlo hodnocení jednotlivých důkazů, ať již samostatně nebo odkazem na rozhodnutí žalovaného.

[18] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt se přitom této své důkazní povinnosti nemůže zprostit ani poukazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jinými slovy, „jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 52). Správce daně nemá ani povinnost „prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenávány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[19] Mezi účastníky není sporu, že sdružení PN-Recycling existovalo od 30. 3. 2012, kdy byla podepsána smlouva o něm mezi stěžovatelem a F. N., zároveň se k tomuto datu stěžovatel registroval jako plátce DPH. Sporným je období od 1. 1. 2012 do 29. 3. 2012, kdy dle tvrzení stěžovatele existovala smlouva o sdružení již od 1. 1. 2012, která byla uzavřena ústně, resp. od 2. 1. 2012, kdy byla uzavřena písemně, jak později stěžovatel tvrdil.

[20] Nejvyšší správní soud sdílí názor žalovaného i krajského soudu, že tvrzení stěžovatele o existenci ústní dohody o sdružení je v rozporu s další skutečností, vyplývající ze zprávy o daňové kontrole F. N., neboť ten předložil v průběhu daňové kontroly dodatečně další smlouvu o sdružení mezi ním a žalobcem, která měla být uzavřena dne 2. 1. 2012. Některá ustanovení této smlouvy nekorespondují se skutečností, že dle této smlouvy mělo sdružení fungovat pouze do 30. 3. 2012, tedy tři měsíce. Například čl. 8 či čl. 14 této smlouvy. Nadto nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že až na některé detaily je tato smlouva téměř identická se smlouvou o sdružení ze dne 30. 3. 2012. Tyto skutečnosti tak vyvolávají značné pochybnosti o tom, že byla skutečně uzavřena dne 2. 1. 2012, a nikoliv později s tím, že byla antedatována. Taktéž se některá tvrzení stěžovatele dostávají do vzájemného střetu s tvrzeními F. N. předestřenými v průběhu daňové kontroly jeho osoby. F. N. předkládal příslušnému správci daně v rámci daňové kontroly smlouvu o sdružení na dobu určitou od 2. 1. 2012 do 30. 3. 2012 podepsanou stěžovatelem, když tato podle tvrzení stěžovatele neměla vůbec existovat, neboť byla uzavřena ústně. Za těchto okolností nelze dospět k jinému závěru, že ačkoliv spolu mohli stěžovatel a F. N. spolupracovat již přede dnem 30. 3. 2012, sdružení pro účely aplikace § 12 zákona o daních z příjmu vytvořili až k tomuto dni, přičemž v průběhu daňových kontrol se tito snažili rozšířit období působení sdružení i na období od 1. 1. 2012 do 30. 3. 2012.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že krajský soud citací odborné literatury porušil čl. 95 odst. 1 Ústavy, neboť ji použil jako podporu své argumentace, že tvrzení stěžovatele o existenci sdružení před 30. 3. 2012 nepovažuje za pravdivé. Je zjevné a právní praxí uznávané, že soud neporuší princip své vázanosti zákonem, pokud zákon interpretuje mimo jiné s ohledem na názory odborných autorit, má-li za to, že jejich argumenty jsou přesvědčivé.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání; důvody pro jeho nařízení neshledal.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

[25] Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o ní. Žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladů řízení o ní měl, žádné takové náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. prosince 2021

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu